

«Сейфуллин окулары – 18: «Жастар және ғылым – болашаққа көзқарас» халықаралық ғылыми - практикалық конференция материалдары = Материалы международной научно-практической конференции «Сейфуллинские чтения – 18: « Молодежь и наука – взгляд в будущее» - 2022.- Т. II, Ч. III. – С.174-178

ГЕНЕЗИС ФОРМИРОВАНИЯ И РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КОНТЕКСТЕ ДЕЛОВОЙ БИЗНЕС- СРЕДЫ

Аязбек Т.Н, Хайдар А.А., студенты 3 курса
Казахский агротехнический университет им. С. Сейфуллина, г.Нур-Султан

Хотя вклад в развитие и понимание управленческого учета был впечатляющим, некоторые противоречия все еще остаются.

Основное противоречие, обнаруженное до сих пор, заключается в том, что время от времени академическое развитие теорий не отвечает адекватно требованиям практики. Однако эволюция, наблюдаемая в управленческом учете, не случайна, она обусловлена окружающей средой. Постоянно наблюдается, что основные прорывы в этой области произошли из двух разных источников: практика компаний и включение концепций, моделей и теорий других дисциплин как в центральной экономикой, так и в развивающихся странах. Стоит отметить временной лаг между инновациями и принятие этих практик в компаниях.

Академическая литература прослеживает происхождение менеджмента учета с двух разных точек зрения. Одна точка зрения использует экономический подход и поддерживается такими авторами, как Чандлер (1977), Каплан (1984) и Джонсон и Каплан (1987). Другой подход поддерживают такие авторы, как Миллер и О'Лири (1987), Хоскин и Макве (1988) и Эззамель и др. (1990) и называется неэкономическим подходом (Luft, 1997).

Экономический подход. Сторонники экономического подхода утверждают, что практика управленческого учета возникла в частном секторе для поддержки деловых операций. Например, Джонсон и Каплан (1987) заявляют, что истоки современного управленческого учета можно проследить до появления управляемых иерархических предприятий в начале 19 века. В этот период осозналась необходимость повышения эффективности производства [1].

Владельцы фабрик начали нанимать рабочих на долгосрочной основе на централизованное рабочее место и, следовательно, развитие иерархических организаций. Заводы часто располагались на значительном расстоянии от главного офиса владельцев, и требовалась информационная система для повышения и оценки эффективности менеджеров и рабочих на заводе. До этого времени (период промышленной революции) рабочих нанимали на краткосрочной основе с оплатой за выполненную работу, в то время как заводы находились в ведении владельцев. Таким образом, роль бухгалтерии

ограничивалась ведением документации.

Появление и быстрый рост железных дорог в середине девятнадцатого века было еще одной важной движущей силой в развитии систем управленческого учета. Новые показатели, такие как стоимость за тонну за милю, стоимость за пассажира за милю и отношение операционных расходов к доходам, были созданы и представлены на сегментированной и региональной основе. Впоследствии эти меры были приняты и распространены на другие отрасли бизнеса [2].

Международная федерация бухгалтеров (IFAC, 1998) определила четыре стадии развития управленческого учета:

Этап 1. До 1950 года основное внимание уделялось определению затрат и финансовому контролю с использованием технологий составления бюджета и учета затрат.

Этап 2. К 1965 году акцент сместился на предоставление информации для управленческого планирования и контроля за счет использования таких технологий, как анализ решений и учет ответственности.

Этап 3. К 1985 году внимание было сосредоточено на сокращении потерь ресурсов, используемых в бизнес-процессах, за счет использования технологий анализа процессов и управления затратами.

Стадия 4. К 1995 г. внимание переключилось на создание или создание стоимости за счет эффективного использования ресурсов, за счет использования технологий, которые исследуют движущие силы ценности для клиентов, акционерной стоимости и организационных инноваций.

Однако следует отметить, что хотя четыре этапа узнаваемы, процесс перехода от одного к другому было эволюционным. Как следствие, каждый этап представляет собой сочетание старого и нового, со старым, измененным, чтобы соответствовать новому в отношении нового набора условий в среде управления [3].

Неэкономический подход. Сторонники неэкономического подхода утверждают, что в девятнадцатом веке и в начале двадцатого века контроль посредством измерения индивидуальной производительности и анализа ее путем сравнения с нормами или стандартами был разработан в государственных учреждениях, такие как вооруженные силы. Ведомства, которые собирали национальную статистику здравоохранения, также ввели

эти меры до того, как они стали обычным явлением в фирмах. Они утверждают, что практика управленческого учета была разработана для целей дисциплинарной и академической оценки и не предназначалась для поддержки бизнеса, как утверждают сторонники экономического подхода.

Хоскин и Макве (1988) цитируют два учреждения, которые, возможно, способствовали развитию управленческого учета в США в начале девятнадцатого века: Военную академию Вест-Пойнта и Спрингфилдскую оружейную палату. Академия, используя числа для оценки студентов (экзамены), выпускала выпускников, которые позже работали в Спрингфилде, занимая высокие должности. В Спрингфилде ввели управление по номерам, выученное в институте. Хоскин и Макве (1988) утверждают, что более позднее развитие бухгалтерского учета выросло из достижений в технологии

письма, которые включают:

- дисциплинарные методы оценивания текстов и поиска информации; а также
- использование формальных экзаменов, которые были разработаны в академических учреждениях.

Развитие управленческого учета как отдельного направления исторически связано с развитием новых методов учета затрат. Характерная новизна таких методов заключается в предложении новых объектов учета (исчисления) затрат или в выборе дополнительных критериев распределения затрат между этими объектами [4].

В XX в. методология управленческого учета получила значительное развитие, основанное на поиске новых способов их распределения на объекты и выбора новых объектов учета. Начало века было связано с разработкой нормативных подходов, в дальнейшем положенных в основу системы “Standard-Costing”. В 70-е гг. сформулирована концепция Activity-Based Costing (ABC) — альтернативного метода распределения затрат, в котором их так называемым драйвером стали являться единицы использования ресурсов, в отличие от традиционных методов условного распределения, базой для которого являются такие показатели, как выручка, прямые затраты, трудозатраты и др.

Более расширенными возможностями обладает система калькулирования затрат

«ABC-костинг». Во взаимосвязи с традиционными методами калькулирования затрат данная система придает высокую надежность калькулирования полной себестоимости; призвана обеспечить определенные факторы успеха в среде с высокой степенью конкуренции; имеет спектр направленности не только на производство, но и в большей степени на рынок; данная система является связующим звеном для других новейших методов калькулирования, в частности для таргет-костинга, и калькулирования по стадиям жизненного цикла.

В конце XX в. на основе ABC были разработаны практические системы управления затратами, среди которых отдельно следует отметить Grenz plan kostenrechnung (GPK) и особо на Resource Consumption Accounting (RCA), претендующей на статус наиболее продвинутой комплексной методики распределения ресурсов на результаты [5].

В начале XXI в. Р.С. Каплан сформулировал ряд проблем, возникающих при реализации «обычной системы учета затрат ABC», в том числе:

- 1) высокие затраты времени и ресурсов на анкетирование и интервьюирование сотрудников предприятия;
- 2) субъективность данных, применяемых в системе учета ABC, и трудность обоснования их действительности;
- 3) высокие затраты на хранение, обработку и представление данных;
- 4) трудность обновления модели системы учета ABC при изменении условий деятельности;
- 5) ошибочность теоретических основ модели при игнорировании неиспользуемых мощностей.

Для решения этих проблем Р.С. Каплан и С.Р. Андерсон предложили усовершенствованный вариант методики учета ABC, который они назвали Time Driven ABC (TDABC), или учет затрат по видам внутрихозяйственной деятельности, ориентированный на измерение времени. При реализации новой методики учета затрат устраняется необходимость проведения анкетирования и интервьюирования сотрудников предприятия для разработки механизма распределения затрат ресурсов между видами внутрихозяйственной деятельности [6].

Технология функционально-стоимостного калькулирования – ABC выходит за рамки калькулирования и собственно учетных технологий. Она обеспечивает накопление и систематизацию информации о различных финансовых показателях (затратах, доходах, активах, обязательствах), вовлеченных в деятельность предприятия, в разрезе основных бизнес-процессов и операций. В отличие от традиционного подхода, полагавшего, что причиной возникновения затрат служит производство продукции, в основу новой системы была положена идея об опосредованной связи между финансовыми показателями и объектами учета через операции. Операция как основа технологического, сбытового или управленческого процесса требует привлечения ресурсов всех видов. А это, в свою очередь, позволяет связывать операции с активами, необходимыми для их осуществления, затратами, понесенными при их выполнении, обязательствами по поводу привлечения активов.

Активы, обязательства и затраты, локализованные в первичном учете по местам их возникновения и центрам ответственности, далее группируются по операциям, а затем распределяются на объекты учета (носителей затрат). При этом совокупность операций компании объединяется в иерархию по уровням их осуществления и видам первичной и вторичной деятельности, а каждый из объектов калькулирования относится к одному из трех сегментов: производственному (продукты, работы, услуги), сбытовому (клиенты, клиентские сегменты, регионы обслуживания) или управленческому (центры ответственности).

Известная схема калькулирования себестоимости (прямые затраты плюс распределяемые косвенные) при ABC-методе трансформируется. Себестоимость определяется как стоимость прямых расходов плюс доля косвенных каждого вида деятельности, включаемых в себестоимость данной продукции. В свою очередь, доля косвенных расходов определяется как произведение стоимости cost driver данного вида деятельности на его количественную величину, соотносимую с конкретным объектом калькулирования [7].

Таким образом, в данной статье была сделана попытка обобщить происхождение и эволюцию развития управленческого учета. Во - первых, обсуждалась историческая эволюция, при этом особое внимание уделялось организации разрозненных исследований. Исторический анализ позволил сосредоточиться на разнообразных исследованиях, которые доминировали в этой области с начала 1900-х годов.

Во - вторых, была выделена связь изменения среды, в которой действует

бизнес, и ее влияния на управленческие системы учета. С развитием внешней бизнес-среды большинство организаций столкнулось с изменением структуры затрат, при котором наблюдается рост издержек, напрямую не связанных с изменениями в объеме выпускаемой продукции, и поэтому точно проследить такие затраты до конкретных продуктов или услуг трудно. Эти изменения в структуре затрат обусловили пересмотр организациями существовавших у них управленческих систем учета и анализа возможности внедрения новых систем, появившихся в конце 1980-х и начале 1990-х гг. Анализ показал, что проблема управления затратами на предприятиях является одним из сложных, важных и актуальных вопросов управленческого учета в экономической практике.

Достаточно широко стал применяться функциональный учет, который представляет синтетический подход, не предлагающий новых объектов первичного учета затрат в сравнении с широко применяемыми методиками поэлементной, постатейной, организационно-структурной, проектной группировок, а также пооперационного распределения на основе Activity-Based Costing и ресурсных калькуляций RCA и LCC [8]. Сегодня функциональный учет может быть построен путем интеграции различных подходов. Детальность его будет зависеть от сложности и структуры их комбинации. Комбинация методов может быть различной — от группировки затрат только по местам затрат и статьям (как наиболее простых в использовании классификаторов) до сквозного межресурсного / межпроцессного учета, где каждый эффект представлен в виде цикла своего существования (от идеи создания или покупки до окончания использования или продажи) на предприятии. В будущем функциональный учет может быть развит за счет: усиления роли LCC; разделения затрат, связываемых с функциями на основе различных критериев (идентификация затрат по плановой и по фактической функции); использования множественных различных оценок стоимости одних и тех же объектов путем аналитических расчетов.

Список использованной литературы

1. Шароватова Е.А. Причинно-следственная связь в эволюции управленческого учета // Учет и статистика -2011.- № 3. - С. 34–40
2. Шеремет А.Д. Теория управленческого учета // Сибирская Финансовая школа-, 2011.- №1. – С. 6–10
3. Шешукова Т.Г., Красильников Д.Г. История и перспективы развития управленческого учета на предприятиях // Вестник Пермского университета. сер. Экономика – 2010.- №1. - 4 С. 20–26
4. Шигаев А.И. Учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления: учебное пособие.- Казань: Казанский государственный университет, 2010. -244 с.
5. Саранцева Е.Г., Давыдова В.В. Инновационная деятельность как объект

управ- ленческого учета // Международный бухгалтерский учет – 2012.- № 24.- С.23–29

6. Quinn, M. and Hiebl, M.R.W. Management accounting routines: a framework on their foundations // Qualitative Research in Accounting & Management.-2018.- Vol. 15 No. 4, pp. 535-

562. URL: <https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000448129700006>

7. Freathy P., Tan E.-L. Logistics costing techniques and their application to a Singaporean wholesaler // A Leading Journal of Supply Chain Management.- 2001.- №4.- с. 117–131.

8. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Вехи развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика – 2007.- №21, - С. 2–7

Научный руководитель: Ахметова А.Е., ст. преподаватель